

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. W in der Beschwerdesache des Bf., Gde X, H-Straße-xx, vertreten durch die D Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, Gd Y, G-Straße-yy, gegen die Bescheide des Finanzamtes X, Gde X, S-Straße-zz, vom 26. Juni 2013 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2008 bis 2010 zu Recht erkannt:

1) Die Beschwerden betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2008 bis 2010 sowie Einkommensteuer für die Jahre 2008 und 2009 werden als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

2) Der Beschwerde betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2010 wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

<i>Die Einkommensteuer für das Jahr 2010 wird festgesetzt mit:</i>	3.160,58 €
<i>Das Einkommen im Jahr 2010 beträgt:</i>	37.512,95 €
<i>Berechnung der Einkommensteuer:</i>	
<i>Einkünfte aus Gewerbebetrieb</i>	37.727,77 €
<i>Gesamtbetrag der Einkünfte</i>	37.727,77 €
<i>Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):</i> <i>Viertel der Aufwendungen für Personenversicherungen, Wohnraumschaffung und -sanierung, Genuss-Scheine und junge Aktien (Topf-Sonderausgaben) eingeschliffen nach folgender Formel:</i> $(60.000,00 - 37.727,77) \cdot (224,05 - 60) / 23.600,00 + 60$	- 214,82 €
<i>Einkommen</i>	37.512,95 €
<i>Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt:</i> $(37.512,95 - 25.000,00) \cdot 15.125,00 / 35.000,00 + 5.110,00$	10.517,38 €
<i>Steuer vor Abzug der Absetzbeträge</i>	10.517,38 €
<i>Steuer nach Abzug der Absetzbeträge</i>	10.517,38 €
<i>Einkommensteuer</i>	10.517,38 €

Nichtfestsetzung - § 206 lit. b BAO	- 7.356,80 €
Festgesetzte Einkommensteuer	3.160,58 €

3) Eine Revision beim Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf.) betrieb in den Beschwerdejahren das "RE" in Gde X, L-Gasse-xy, und erklärte daraus Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Seinen Gewinn wie auch die Vorsteuerbeträge ermittelte der Bf. in den Beschwerdejahren auf der Grundlage der Pauschalierungsverordnung für Betriebe des Gaststätten- und Beherbergungsgewerbes nach Durchschnittssätzen [Verordnung BGBl. II Nr. 227/1999 idF BGBl. II Nr. 149/2007 (Gaststättenpauschalierung)].

Im Zuge einer die Jahre 2008 bis 2010 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung (samt Nachschau für 1/2011 - 3/2011) versagte die Betriebsprüferin in unstrittiger Weise die Anwendbarkeit der Gaststättenpauschalierung (vgl. Tz 1 des Berichtes gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung), zog die bei Prüfungsbeginn vorgelegten Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen als Basis für die Gewinnermittlung heran und traf in hier noch interessierender Hinsicht folgende Feststellungen (vgl. Tz 2 bis 4 des BP-Berichtes):

" Tz 2 Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen

Der Pflichtige verwendet in seinem Gaststättenbetrieb Registrierkassen zur Erlösermittlung und hat daher Einzelaufzeichnungen (freiwillig) geführt.

In den §§ 131 und 132 BAO sind die Grundsätze der Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten bei der Führung von Büchern, Aufzeichnungen und der Erfassung von Geschäftsvorfällen festgelegt. Diese Rechtsvorschriften sind neben anderen für die Beurteilung der Ordnungsmäßigkeit der Losungsermittlung durch Registrierkassen und Kassensysteme maßgebend. Im Hinblick auf die maschinelle oder datenträgergestützte Aufzeichnung von Geschäftsvorfällen sind daher folgende Grundsätze auch für die Nutzung von Registrierkassen oder PC-Kassensystemen von Bedeutung:

- 1. Die gem. den §§ 124 oder 125 BAO zu führenden Bücher und Aufzeichnungen sowie die ohne gesetzliche Verpflichtung geführten Bücher sind so zu führen, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle vermitteln können.*
- 2. Die Eintragungen sollen der Zeitfolge nach geordnet, vollständig, richtig und zeitgerecht vorgenommen werden.*
- 3. Die einzelnen Geschäftsvorfälle sollen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen.*

4. Soweit nach den §§ 124 oder 125 BAO eine Verpflichtung zur Führung von Büchern besteht oder soweit ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher geführt werden, sollen alle Barein- und Barausgänge in den Büchern oder diesen zu Grunde liegenden Grundaufzeichnungen täglich einzeln festgehalten werden. Abgabepflichtige, die gem. § 126 Abs. 2 BAO verpflichtet sind, ihre Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aufzuzeichnen, sollen alle Bareinnahmen und Barausgaben einzeln festhalten.
5. Werden zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen oder bei der Erfassung der Geschäftsvorfälle Datenträger verwendet, sollen Eintragungen oder Aufzeichnungen nicht in einer Weise verändert werden können, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr ersichtlich ist (elektronisches Radierverbot).
6. Eine Überprüfung der vollständigen, richtigen und lückenlosen Erfassung aller Geschäftsvorfälle beispielsweise durch entsprechende Protokollierung der Datenerfassung und nachträglicher Änderungen soll möglich sein.
7. Die vollständige und richtige Erfassung und Wiedergabe aller Geschäftsvorfälle soll durch entsprechende Einrichtungen gesichert und auch der Nachweis der vollständigen und richtigen Erfassung aller Geschäftsvorfälle soll durch entsprechende Einrichtungen leicht und sicher geführt werden können (Überprüfungsmöglichkeit).

Bis November 2012 wurden Registrierkassen verwendet, die nur eine begrenzte Speicherkapazität hatten, die Erfassungsprotokolle bzw. Bonierjournale hätten daher laufend gesichert werden müssen, um sie für Prüfungszwecke vorlegen zu können.

Ein Papierjournal wurde bei den verwendeten Kassen nicht erstellt.

Da diese Daten bis inkl. 2011 nicht gespeichert wurden, wurde den Bestimmungen des § 131 BAO nicht entsprochen.

Das Versäumnis der Speicherung kommt der Vernichtung von Grundaufzeichnungen gleich.

Ein Verstoß gegen § 131 Abs. 3 letzter Satz BAO kann zwar rein begrifflich keinen Einfluss auf die Ordnungsmäßigkeit der Führung von Büchern oder Aufzeichnungen haben und würde daher auch der Vermutung des § 163 Abs. 1 BAO an sich nicht entgegenstehen, doch ordnet § 163 Abs. 2 BAO im Gegensatz hierzu an, dass Gründe, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse Anlass geben, die sachliche Richtigkeit von Büchern oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen, ua. dann vorliegen, wenn eine Überprüfung der Richtigkeit und Vollständigkeit von Aufschreibungen wegen Verletzung der Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen, worunter auch ein Verstoß gegen § 131 Abs. 3 letzter Satz BAO fällt, nicht möglich ist.

Gem. § 127 BAO sind gewerbliche Unternehmer verpflichtet, für steuerliche Zwecke ein Wareneingangsbuch zu führen. Ein solches wurde nicht geführt.

In den Jahren 2008 - 2010 wurde seitens des Pflichtigen die Gaststättenpauschalierung angewendet; auch bei dieser wäre zumindest ein WEB in vereinfachter Form zu führen gewesen. Dies ist ebenfalls nicht erfolgt.

Der Wareneinkauf wurde lediglich auf die Konten "Getränke 20%", "Lebensmittel 10%" und "Tabak" verbucht.

Als Buchungsbeleg für die Tageslosungen wurden üblicherweise die ausgedruckten Finanzberichte verwendet.

Die Summenbildung ist nicht nachvollziehbar und daher vor allem auch nicht überprüfbar. Eine Buchführung, die als materiell richtig beurteilt werden soll, muss grundsätzlich tatsächlich passiv verprobungs- und überprüfungsfähig sein.

Ist die Verprobung und Überprüfung unmöglich, besteht keine Möglichkeit für den Prüfer, zu Aussagen über die materielle Richtigkeit zu kommen, weil er der Prüfverpflichtung (Soll-, Ist-Vergleich) gar nicht nachkommen kann und die Buchführung deshalb nicht auf ihre materielle Richtigkeit überprüfen kann.

Mangels vorliegender Journaldaten wurden die einzelnen Tageslosungsgrundlagen überprüft.

Bei einzelnen Tageslosungen anhand der Finanzberichtsausdrucke wurde festgestellt, dass es offenbar sowohl zu Fehlbonorierungen gekommen ist (Losungen mit ungeraden Cent, die aufgrund der Preisgestaltung nicht möglich waren) und dass teilweise X-Berichte ausgedruckt und an Folgetagen die ausgedruckten Z-Berichte händisch adaptiert wurden, um Tageslosungen zu ermitteln.

Auch gab es Ausdrucke mit Auflistung von negativem Umsatz (z.B. TL vom 29.2.2008 Kaffee -7,62 € ???).

Ebenso wurde ein Z-Bericht vom 21.11.2008 über 681,10 € (Bruttoeinnahmen) um 17:14 Uhr erstellt, der nicht als Erlös gebucht wurde. Die Tageslosung für den 21.11.2008 wurde anhand des Z-1-Berichts vom 22.11.2008 - ausgedruckt um 01:59 Uhr - mit lediglich 393,50 € Gesamteinnahme gebucht; somit fehlt die Bruttoeinnahme iHv 681,10 € im Erlös! Es ist somit auch von materiellen Mängeln auszugehen.

Weiters wurden gelegentlich X-Berichte ausgedruckt, die Zähler dadurch nicht zurückgestellt, so dass bei späteren Z-Berichten die Summen der Vortage enthalten waren und händische Adaptierungen erfolgten, um die Tageslosungen zu ermitteln.

Dadurch liegen weitere Fehlerquellen vor, die zu unrichtigen Umsätzen führen konnten und die nicht überprüfbar sind.

Tagesabrechnungen erfolgten meistens nach Mitternacht, sodass der Kassabeleg vom Datum her den Erlös des Vortrages beinhaltet.

Es wurden aber auch die Tageslosungen lt. Registrierkassenbelegen mit falschem Datum eingebucht.

Daher stimmen die Tageslosungen nicht immer überein, ein fortlaufendes Kassabuch ergibt durch diese fehlerhaften Belegdaten auch Kassaminusstände.

Es kann nicht festgestellt werden, ob allenfalls auch tatsächliche Kassa-Fehlbeträge und wenn in welcher Höhe vorhanden gewesen sind!

Hinsichtlich Eigenverbrauch, Personalverbrauch und Repräsentation (Gratisabgaben an Gäste) werden lt. Aussage des Pflichtigen Stricherllisten geführt. Die Monatsauflistungen wurden lt. Aussage des Pflichtigen zum Monatsende über den "Chefschlüssel" in die Kassa boniert (Trainingsmodus - nicht als Umsatz erfasst).

Nach der Einbonierung wurden diese "Stricherllisten" jedoch weggeworfen. Damit wurden Grundaufzeichnungen vernichtet!

Aus den monatlichen Aufstellungen ist nicht ersichtlich, wie hoch der tatsächliche Eigenverbrauch ist, was auf Personalverbrauch entfällt und was allenfalls als Repräsentation bzw. Werbung an Gäste gratis abgegeben wurde.

An Eigenverbrauch 20% wurden jährlich 176,58 € erklärt. Lt. Aussage der Buchhalterin wurde dieser aufgrund der Sachbezugswerte ermittelt.

Da aber offenbar Aufzeichnungen freiwillig geführt wurden, wäre dabei der tatsächliche Eigenverbrauch aufzuzeichnen und dieser der Besteuerung zu unterziehen gewesen.

Zum Thema "Werbung" wäre anzumerken, dass Gratisrunden, die der Pflichtige aufgrund verlorener Würfelspiele ausgeben "muss", nach Ansicht der BP nicht als Werbung anzusehen sind, sondern als privat veranlasst anzusehen wären. Es liegt nach Ansicht der BP im Rahmen der privaten Lebensführung, "Glücksspiele" zu veranstalten und dabei im Fall des Verlierens Getränke ausgeben zu müssen.

Diese Gratisrunden wären daher ebenfalls dem Eigenverbrauch zuzurechnen.

Zu den Erlösen aus den Dartautomaten wurden lediglich Eigenbelege über Einnahmen in den Belegen abgelegt.

Eine regelmäßige Leerung und Aufzeichnung der erzielten Einnahmen ist aus den Unterlagen nicht ersichtlich.

Über die Mittelherkunft für eine Bareinlage im April 2008 iHv 7.000,00 € vermochte der Pflichtige keine Auskunft zu geben bzw. Nachweise zur Herkunft der Geldmittel zu erbringen.

All die o.a. Mängel berechtigen nach Ansicht der BP zur Schätzung gem. § 184 BAO.

Tz 3 Sicherheitszuschlag

Wie bereits aufgezeigt liegen mehrfach formelle und auch materielle Mängel vor.

Liegen formelle Mängel vor, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher (bzw. des Kassensystems, das als Grundlage für die Losungsermittlung dient und somit Voraussetzung für die sachliche Richtigkeit von Büchern und Aufzeichnungen darstellt) in Zweifel zu ziehen, sind die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen (§ 184 Abs. 3 BAO).

Bei einer Vielzahl von formellen Mängeln kann im Wege der Gesamtbetrachtung die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen bzw. des Kassensystems in Zweifel gezogen werden.

In weiterer Folge ist die Vermutung der Ordnungsmäßigkeit nicht mehr gegeben und es sind - unter Zugrundelegung der Beweislage des jeweiligen Einzelfalles - die Werte als Besteuerungsgrundlage zu nehmen, die nach dem höchsten Grad der Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit entsprechen. In diesem Fall kann dies aufgrund der vorliegenden Beweismittel und der Beweiswürdigung letztendlich zu einer Schätzungsverpflichtung der Abgabenbehörde nach § 184 BAO führen.

Die Ordnungsmäßigkeitsvermutung (§ 163 BAO) basiert neben der Erfüllung von Formalvorschriften vor allem auf der Prüfbarkeit (Übersicht über die Geschäftsvorfälle durch einen sachverständigen Dritten) und Kontrollfähigkeit von Aufzeichnungen im Zuge von Steueraufsichtsmaßnahmen.

Zur umfassenden Prüfbarkeit bedarf es der Datenvorlage, welche sich aus § 131 letzter Satz BAO herleitet.

Eine solche war für den Prüfungszeitraum nicht möglich.

Nach § 163 Abs. 2 BAO besteht auch ein begründeter Anlass, die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen, wenn die Bemessungsgrundlagen nicht ermittelbar oder berechenbar sind bzw. **wenn eine Überprüfung der Vollständigkeit und Richtigkeit wegen Verletzung der Mitwirkungspflicht nicht möglich ist.**

Dies kann dann der Fall sein, wenn der Mitwirkungspflicht nicht entsprochen wird, indem Auskünfte verweigert und vorhandene Unterlagen überhaupt nicht vorgelegt werden.

Werden Unterlagen, die für eine Überprüfung der Vollständigkeit und Richtigkeit der Aufzeichnungen notwendig sind, nicht oder nur zum Teil vorgelegt und ist daher keine Überprüfbarkeit gegeben, kann dies mangels ausreichender Aufklärung über die Ermittlung der Grundlagen für die Abgabenerhebung zur Schätzung nach § 184 BAO führen.

Die gewählte Schätzungsmethode soll im Ergebnis die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben und muss mit den Lebenserfahrungen im Einklang stehen (VwGH 22.9.1982, 82/13/0022, ÖStZB 1983, 206).

Eine auf Grund von festgestellten Kalkulationsdifferenzen vorgenommene Schätzung ist in der Regel besser geeignet, dem tatsächlichen Betriebsergebnis soweit wie möglich nahe zu kommen, als es mit griffweisen Zuschätzungen erreicht werden könnte.

Die Gewinnermittlung erfolgt jedoch mittels Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, Inventuren werden nicht erstellt, weshalb eine aussagekräftige Kalkulation nicht durchgeführt werden kann.

Zumal auch kein Wareneingangsbuch geführt wurde, aus dem die Ermittlung von Kalkulationsgrundlagen in einem verhältnismäßigen Zeitaufwand möglich gewesen wäre, wird der Ansatz eines pauschalen Zuschlages als die am besten geeignete Methode angesehen.

Die Anwendung der Methode der Schätzung mit Hilfe eines Sicherheitszuschlages gehört zu den Elementen der Schätzung; denn es kann - ohne gegen die Denkgesetze zu verstoßen - angenommen werden, dass bei mangelhaften Aufzeichnungen nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Vorgänge, sondern auch noch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden (vgl. VwGH 13.9.1989, 88/13/0042). Die Höhe des jeweiligen Sicherheitszuschlages hängt davon ab, in welchem Ausmaß sich die eben angeführte allgemeine Annahme in einem konkreten Fall aufdrängt (siehe VwGH 11.2.1983, 82/14/0255).

Die Methode der Schätzung mit Hilfe eines Sicherheitszuschlages ist eine Methode für sich, die der korrigierenden Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen dienen soll, von denen anzunehmen ist, dass sie zu niedrig ausgewiesen wurden.

Seine Höhe hat sich daher nach den Besonderheiten des Schätzungsfalles individuell und nach festgestellten Fehlermängeln und vermuteten Verminderungen des Ergebnisausweises zu richten. Unter Berücksichtigung der festgestellten schwerwiegenden formellen bzw. materieller Mängel und der nicht aufgeklärten Einlage

im Jahr 2008 (7.000,00 €) wird der Sicherheitszuschlag mit 7.000,00 € für 2008 und ansonsten mit 5% der bisher erklärten Umsätze 20% für gerechtfertigt erachtet.

	2008	2009	2010	Nachschau 2011
bisher erklärter Umsatz 20%	117.678,01	116.878,19	130.916,30	145.889,13
nicht geklärte Einlage	7.000,00	5.843,91	6.545,82	7.294,46
5% Sicherheitszuschlag	7.000,00	5.843,91	6.545,82	7.294,46
Umsatz 20% + Gewinn-Mehr				

FSU für 12/11

Damit sind aber auch Eigenverbrauchkorrekturen abgedeckt!

Tz. 4 Strafen

Im Jahr 2010 wurden Ausgaben iZm BH Strafen (Verstoß gegen Lebensmittelgesetz 365,00 € und wegen illegal beschäftigtem Arbeiter ebenso 365,00 €) und 400,00 € Beitragszuschlag der VGKK (für den verspätet angemeldeten Arbeiter EB) gewinnmindernd verbucht. Die Verbuchung erfolgte auf den Buchhaltungskonten 7700 bzw. 7140 und 6500.

Gem. Rechtslage bis 1.8.2011 (vor Inkrafttreten des AbgÄG 2011) sind Strafen, die durch das eigene Verhalten des Betriebsinhabers ausgelöst werden, grundsätzlich Kosten der privaten Lebensführung.

Daher sind nach der Rechtsprechung ua. z.B. nicht abzugsfähig:

- Strafen betr. das vom Betriebsinhaber angeordnete Überladen eines Lastkraftwagens (VwGH 3.6.1986, 86/14/0061).
- Strafen für die Verletzung von Außenhandelsvorschriften, Verkehrs- und Zollvorschriften (Verstoß gegen das Außenhandelsverkehrsgesetz; vgl. VwGH 11.10.1957, 2553/55).
- Strafen wegen überhöhter Geschwindigkeit, die über den Unternehmer verhängt werden (VwGH 25.2.1997, 96/14/0022).
- Strafen wegen Verletzung der Verkehrssicherheit oder Unterlassung der Beantwortung einer Lenkeranfrage (VwGH 11.7.1995, 91/13/0145).
- Wertersatzstrafen eines Schmugglers (VwGH 29.4.1992, 90/13/0036).
- **Sonstige Verwaltungsstrafen**, wie zB Fahrunterrichtserteilung ohne behördliche Genehmigung (VwGH 5.7.1963, 0983/61), **Vergehen gegen das Lebensmittelgesetz** durch vorsätzliches Verbreiten schädlicher Lebensmittel (VwGH 21.5.1980, 2848/79).

Nach Ansicht der BP fallen die bisher gewinnmindernd geltend gemachten Strafen ebenfalls unter die nichtabzugsfähigen Verwaltungsstrafen und dürfen ihren Pönalcharakter nicht dadurch verlieren, dass sie eine steuermindernde Wirkung durch Berücksichtigung als Betriebsausgabe entfalten.

	2010
BH Strafe Lebensmittelgesetz	365,00
BH Strafe illegal Beschäftigter	365,00

VGKK Beitragszuschlag	400,00
Gewinn-Mehr	1.130,00

Tz 6 Zusammenfassung

Die durchgeführte Prüfung und die getroffenen Feststellungen führen zu den ua. nötigen Änderungen bei den bisher berücksichtigten Steuerbemessungsgrundlagen:

Umsatzsteuer	2008	2009	2010	2011
Umsatz 20% bisher	117.678,01	117.678,01	130.916,30	145.889,13
lt. Erklärung	7.000,00	5.843,91	6.545,82	7.294,46
Sicherheitszuschlag	1.400,00	1.168,78	1.309,16	1.458,89
USt-Mehr				

FSU für 12/2011

Einkommensteuer

Gewinn lt. E/A-Rechnung	16.187,67	12.838,47	10.515,66
Sicherheitszuschlag	7.000,00	5.843,91	6.545,82
Kürzung Ausgaben Strafen	-2.434,36	-1.706,26	1.130,00
FBIG (Tz 5)			0,00
Gewinn lt. BP	20.753,31	16.976,12	18.191,48
zzgl. Sanierungsgewinn	24.566,28	24.566,28	24.566,28
Einkünfte aus	45.319,59	41.542,40	42.757,76
Gewerbebetrieb lt. BP	35.466,28	35.466,28	44.000,00

bei Veranlagung bisher

berücksichtigt

Die Berücksichtigung des Gewinnfreibetrages für 2010 und die Nichtfestsetzung von Einkommensteuer gem. § 206 lit. b BAO erfolgt amtswegig."

Das Finanzamt X schloss sich ua. diesen Feststellungen der Betriebsprüfung an, nahm die Verfahren betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2008 bis 2010 wieder auf und erließ entsprechende Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für diese Jahre (jeweils datiert mit 26. Juni 2013).

Mit Schriftsatz vom 30. August 2013 erhob der Bf. gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2008 bis 2010 vom 26. Juni 2013 Berufung und stellte den Antrag, die Einkommen- und die Umsatzsteuer 2008 bis 2010 ohne Hinzurechnung der jeweiligen Sicherheitszuschläge und der Strafen neu zu berechnen. Gleichzeitig begehrte er die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat. Begründend brachte er dazu Nachstehendes vor:

"Vom Finanzamt wurde im Zuge der stattgefundenen Betriebsprüfung eine Schätzung gem. § 184 BAO vorgenommen. Als Basis wurden die jeweiligen Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen 2008 bis 2010 herangezogen und ein Sicherheitszuschlag hinzugerechnet.

Ich, Bf., verwende für die Aufzeichnung der Erlöse eine Registrierkassa. Vom Verkäufer der Kassa wurde ich nicht darüber informiert, dass ich wegen begrenzter Speicherkapazität die Daten laufend hätte sichern müssen. Die Platine der Registrierkassa wurde durch den Wasserschaden aus der Wohnung im 1. Stock des Gebäudes zweimal zerstört, womit auch die gespeicherten Daten verloren waren.

Wie vom Finanzamt festgestellt, kann ein Verstoß gegen § 131 Abs. 3 BAO keinen Einfluss auf die Ordnungsmäßigkeit der Führung von Büchern und Aufzeichnungen haben. Als Buchungsbelege für die Tageslosungen wurde der Finanzbericht verwendet. Die Buchhalterin hat die täglichen Erlöse mit den jeweiligen Monatsberichten abgestimmt. Bei der Verbuchung des Umsatzes vom November 2008 kam es lediglich zu einem Buchungsfehler. Durch meinen Hinweis, dass der Tagesbericht vom 21.11. nochmals im Bericht vom 22.11. enthalten war, ging die Buchhalterin davon aus, dass dieser Umsatz auch im Monatsbericht doppelt enthalten war.

In Summe wurden € 290,30 brutto zu wenig verbucht, obwohl ich die Belege richtig und ordnungsgemäß abgelegt hatte und auf dem Monatsbericht den richtigen Umsatz in Höhe von € 12.616,30 zusätzlich händisch vermerkt hatte.

Es gab einen Ausdruck mit einem Storno, wie das bei ordentlicher Kassaführung vorkommen kann. Statt drei Kaffee's a' € 2,30 wurden € 7,62 storniert; ergibt die Differenz von € 0,72.

Durch die beiden erwähnten Fehler in vier Jahren kann nicht auf materielle Fehler in Höhe von € 7.000,00 für das Jahr 2008, € 5.843,91 für das Jahr 2009, € 6.545,82 für das Jahr 2010 und € 7.294,46 für das Jahr 2011 geschlossen werden.

Von meiner Lebensgefährtin AK habe ich im April 2008 € 7.000,00 als Darlehen für die Erfüllung der fälligen Quotenzahlungen erhalten. Die Rückzahlung erfolgte mit jeweils € 200,00 monatlich. Der Darlehensvertrag liegt bei. Da die Buchhalterin, Frau LB, nur eine Einnahmen-Ausgabenrechnung für mich führt, wurde dieses Darlehen nicht in die Buchführung übernommen.

Statt des Wareneingangsbuches wurden die Wareneingänge durch Verbuchung auf den Wareneinkaufskonten erfasst. Damit ist lt. EStR die vereinfachte Führung des Wareneingangsbuches erfolgt.

Die Gratisabgaben an meine Gäste zeichne ich anhand von Stricherllisten zur eigenen Information auf. In diesen Listen ist auch der Eigen- und Personalverbrauch enthalten. Die Gäste werden durch die Ausgabe der Gratisrunden zur Steigerung des Umsatzes animiert. Bei den von der BP erwähnten Glücksspielen, bei denen ich im Falle des Verlierens eine Gratisrunde spendiere, handelt es sich keinesfalls um Aufwendungen, die der privaten Lebensführung zuzurechnen wären. Wäre die Betriebsbesichtigung durch die BP bei aufrehtem Lokalbetrieb erfolgt, wäre der alltägliche Ablauf des Betriebes ersichtlich gewesen. Tatsächlich habe ich den Umsatz seit Betriebsbeginn erheblich durch diese Werbemaßnahmen gesteigert. In anderen Lokalen gibt es ab einer bestimmten Zeit half-hour-Getränke, also Getränkeverkauf zum halben Preis. Meine Werbemaßnahmen sind dem half-hour-Prinzip in etwa gleichgestellt. Auf jeden Fall führen sie zum selben Ergebnis: Steigerung des Umsatzes.

Durch meine Genauigkeit, die Gratisabgaben an meine Kunden und die daraus erfolgende eigene Konsumation bzw. den der Kellnerin aufzuzeichnen, werde ich gegenüber den vergleichbaren Betrieben, bei denen solche Nicht-Umsätze nicht aufgeschrieben werden, erheblich durch den Sicherheitszuschlag bestraft.

Auch im Falle einer Schätzung soll das Ergebnis die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit ergeben.

Das Bargeld aus den Dartautomaten wird zweimal jährlich gezählt und verbucht. Aufgrund der Geringfügigkeit der Darterlöse wäre eine kürzere Distanz zwischen den jeweiligen Erlösermittlungen eine erhebliche Mehrarbeit, die bei ca. € 410,00 durchschnittliche Darterlöse jährlich, unwirtschaftlich wäre und auch zu keinem anderen Ergebnis führen würde.

Da es sich bei allen von der BP aufgezählten Mängeln lediglich um geringe formelle Mängel handelt, ist eine Schätzung nach § 184 Abs. 3 BAO nicht zulässig.

Auch meine Mitwirkungspflicht wurde meiner Ansicht nach nicht verletzt, da ich über alle Punkte bereitwillig Auskunft erteilt habe. Frau DR und ich haben zu Beginn der Prüfung dafür gesorgt, dass die Unterlagen bereitgestellt wurden und die Betriebsprüferin ihrem eigenen Wunsch entsprechend in den Räumen des Finanzamtes X die Prüfung durchführen konnte. Auch die betreffenden Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen und die Anlagenverzeichnisse für die Jahre 2008 bis 2010 wurden von Frau DR bereitwillig zur Verfügung gestellt.

Im Jahr 2010 wurden von der BP Strafen in Höhe von € 1.130,00 mit der Begründung dem Gewinn hinzugerechnet, dass es sich bei den Strafen um Kosten der privaten Lebensführung handle.

Die Strafe in Höhe von € 365,00 musste wegen Verstoß gegen das strenge Lebensmittelgesetz (Aufbewahrung von Lebensmitteln im Kühlschrank mit abgelaufenem Verbrauchsdatum) bezahlt werden. Da diese Lebensmittel an keine Gäste abgegeben wurden und lediglich das Verbrauchsdatum übersehen wurde, handelt es sich um geringes Verschulden.

Auch die Strafen in Höhe von € 365,00 bzw. € 400,00 für die angeblich illegale Beschäftigung von Herrn B waren an sich schon ungerechtfertigt, da Herr B aus vollkommen freien Stücken und ohne jegliches Entgelt bei der Renovierung des Gastgartens geholfen hat.

Die Hinzurechnung der Strafen erfolgte daher entgegen der Randzahl 1649 der Einkommensteuerrichtlinien, wonach Strafen für ein geringes Verschulden abzugsfähig sind."

Nach Ergehen der abweisenden Berufungsvorentscheidung (Verf40) betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2008 bis 2010 vom 26. November 2013 (auf die umfangreichen Ausführungen in der Bescheidsbegründung wird an dieser Stelle verwiesen) stellte der Bf. am 19. Dezember 2013 mittels FinanzOnline gemäß § 276 Abs. 2 BAO (nicht näher begründete) Anträge auf Vorlage der Berufungen an die Abgabenbehörde zweiter Instanz (Unabhängiger Finanzsenat), womit die Berufungen wiederum als unerledigt galten.

Gemäß § 323 Abs. 38 der Bundesabgabenordnung (BAO) idF BGBl. I Nr. 70/2013 sind die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom **Bundesfinanzgericht** als **Beschwerden** im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Mit Vorlagebericht vom 21. Jänner 2014 legte das Finanzamt X unter Verweis auf die oben bezeichnete Berufungs(Beschwerde)vorentscheidung - wie auch dem Bf. mitgeteilt wurde - die im Spruch genannten Beschwerden dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Mit Anbringen (E-Mail) vom 23. Mai 2017 hat die steuerliche Vertretung des Bf. die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den Senat zurückgezogen.

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat über die Beschwerden erwogen:

Streit besteht gegenständlich darüber, ob in den Beschwerdejahren 2008 bis 2010 die in Rede stehenden **Sicherheitszuschläge** zu Recht umsatz- bzw. gewinnerhöhend angesetzt wurden sowie ob im Jahr 2010 verhängte **Strafen** als Betriebsausgaben abzugsfähig waren.

1) Schätzung - Sicherheitszuschläge (2008 bis 2010):

a) Schätzungsberechtigung:

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen, wobei alle Umstände zu berücksichtigen sind, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Gemäß § 184 Abs. 2 BAO ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag (kommt seiner Mitwirkungspflicht im Abgabenverfahren nicht im zumutbaren Ausmaß nach) oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

Nach Abs. 3 der Bestimmung hat eine Schätzung ua. auch zu erfolgen, wenn die geführten Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, deren sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen.

Die Abgabepflichtigen haben jene Aufzeichnungen zu führen, die nach Maßgabe der einzelnen Abgabenvorschriften zur Erfassung der abgabepflichtigen Tatbestände dienen (§ 126 Abs. 1 BAO).

Gemäß § 126 Abs. 2 BAO haben Abgabepflichtige, soweit sie weder nach §§ 124 und 125 zur Führung von Büchern verpflichtet sind, noch ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher führen und soweit Abgabenvorschriften nichts anderes bestimmen, für Zwecke der Erhebung der Abgaben vom Einkommen und Ertrag ihre Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aufzuzeichnen und zum Ende eines jeden Jahres zusammenzurechnen.

Dementsprechend sind auch bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 (Einnahmen-Ausgaben-Rechnung) Aufzeichnungen im Sinne des § 126 BAO zu führen und unterliegen diese damit ebenfalls den Vorschriften des § 131 BAO. Folge dessen ist die Frage der Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen über die Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben nach den Ordnungsmaßstäben des § 131 BAO zu beurteilen.

Die Bestimmung des § 126 Abs. 2 BAO hat im Übrigen auch in Fällen einer Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gemäß § 17 EStG 1988 (die Vollpauschalierung von Gaststätten und Beherbergungsbetrieben wird im § 3 der betreffenden Verordnung auch der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gleichgesetzt; vgl. Doralt, EStG¹², § 17 Tz 70/5; siehe dazu auch Jakom/Baldauf EStG, 2011, § 17 Rzen 56 und 62) insoweit Bedeutung, als auf Grund der jeweiligen Durchschnittssatzverordnung tatsächliche Betriebseinnahmen oder -ausgaben steuerlich von Bedeutung sind (vgl. dazu Ellinger, Neuregelungen betreffend die Führung von Büchern und Aufzeichnungen sowie die Erteilung von Belegen, in: ÖStZ 1990, Seite 266). Einzelaufzeichnungspflicht gilt somit auch bei pauschalierten Gewinnermittlern nach § 17 EStG 1988, allerdings nur hinsichtlich jener Größen die im Rahmen der Pauschalierungsbestimmungen nicht pauschal ermittelt werden. Insoweit Branchenpauschalierungen Aufzeichnungserleichterungen festlegen, gelten diese grundsätzlich als *lex specialis* im Verhältnis zu den allgemeinen Aufzeichnungspflichten der BAO.

Auch nach § 18 Abs. 1 UStG 1994 ist der Unternehmer verpflichtet, zur Feststellung der Umsatzsteuer und der Grundlagen ihrer Berechnung Aufzeichnungen zu führen. Er hat die vereinnahmten Entgelte für die ausgeführten Leistungen fortlaufend, unter Angabe des Tages derart aufzuzeichnen, dass zu ersehen ist, wie sich die Entgelte auf steuerpflichtige Umsätze, getrennt nach Steuersätzen, und auf steuerfreie Umsätze verteilen.

Nach § 127 Abs. 1 BAO sind gewerbliche Unternehmer - abgesehen von den in Abs. 2 vorgesehenen Ausnahmen - verpflichtet, für steuerliche Zwecke ein Wareneingangsbuch zu führen.

§ 131 Abs. 1 Z 1 bis 6 BAO enthält (Soll-)Vorschriften, die für alle auf Grund von Abgabenvorschriften zu führenden Bücher und Aufzeichnungen, für freiwillig geführte Bücher und auch für Kassensysteme gelten. Ihre Verletzung ist zwar nicht als Finanzordnungswidrigkeit strafbar, sie ist allerdings dennoch nicht sanktionslos. Die Nichtbeachtung führt zum Wegfall der Rechtsvermutung des § 163 BAO (danach haben Bücher, Aufzeichnungen und auch Kassensysteme, die den Vorschriften des § 131 BAO entsprechen, die Vermutung ordnungsmäßiger Führung für sich und sind der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen, wenn nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen) und berechtigt die Behörde zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen (vgl. zB VwGH 13.6.1989, 86/14/0037; VwGH 2.6.1992, 88/14/0080; VwGH 23.3.1999, 98/14/0127).

§ 131 Abs. 1 Z 2 BAO sieht etwa vor, dass sämtliche Eintragungen der Zeitfolge nach *geordnet, vollständig, richtig und zeitgerecht* vorgenommen werden sollen. Eintragungen sind dann vollständig, wenn alle Geschäftsvorfälle *lückenlos und einzeln erfasst werden*; die einzelnen Geschäftsfälle sollen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen (vgl. dazu auch Ritz, BAO⁵, § 131 Tz 8). Bei Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung sind daher die Bareinnahmen und Barausgaben (arbeits)täglich einzeln festzuhalten ("Grundlagensicherung"). In diesem Sinne müssen die Tageseinnahmen durch Summenbildung der einzelnen Geschäftsfälle ermittelt werden können.

Die Erfüllung dieser Voraussetzungen ist durch geeignete Maßnahmen sicherzustellen, wie beispielsweise in Bezug auf Chronologie und Vollständigkeit durch eine fortlaufende Belegnummerierung.

§ 132 BAO ordnet die Aufbewahrung von Büchern und Aufzeichnungen, der zugehörigen Belege sowie darüber hinaus von abgabenrechtlich relevanten Geschäftspapieren und Unterlagen an.

Der Bf. betrieb in den Beschwerdejahren das "RE" und verwendete dabei in seinem Gastbetrieb eine elektronische Registrierkasse.

Die oben aufgezeigten Rechtsvorschriften sind ua. auch für die Beurteilung der Ordnungsmäßigkeit der Losungsermittlung durch Registrierkassen maßgebend. Im konkreten Fall wurden im Rahmen der obgenannten Außenprüfung formelle und materielle Mängel der Aufzeichnungen festgestellt. Dabei hat die Prüferin die nachstehend zitierten Feststellungen getroffen (vgl. dazu die diesbezüglichen, im Verfahrensgang dargestellten Feststellungen im BP-Bericht und auch die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung vom 26.11.2013), auf die hier in weiterer Folge näher einzugehen war:

- "Bis November 2012 wurden Registrierkassen verwendet, die nur eine begrenzte Speicherkapazität hatten, die Erfassungsprotokolle bzw. Bonierjournale wurden nicht gesichert und konnten daher nicht für Prüfungszwecke vorgelegt werden. Ein Papierjournal wurde bei den verwendeten Kassen nicht erstellt."

Im Hinblick auf das in diesem Zusammenhang vom Bf. im Berufungs(Beschwerde)schriftsatz erstattete Vorbringen, wonach die Daten deshalb nicht gespeichert worden seien, weil er vom Verkäufer der Registrierkasse nicht informiert worden sei, dass die Daten laufend gesichert werden müssten und dass die Platine der Registrierkasse zweimal durch Wasserschäden zerstört worden sei, schließt sich das Finanzgericht den Überlegungen des Finanzamtes an, dass es allein in der Verantwortung des Unternehmers liege, Einnahmen so aufzuzeichnen, dass die Tageslosungen in Summe und in der Zusammensetzung nach Warengruppen innerhalb der Aufbewahrungspflicht von Belegen nachprüfbar bleiben. Eine Überprüfung der vollständigen, richtigen und lückenlosen Erfassung aller Geschäftsvorfälle soll durch Protokollierung der Datenerfassung und nachträglicher Änderungen möglich sein.

Jede elektronische Registrierkasse, die Daten elektronisch speichert, muss für den Fall der Erstellung dauerhafter Wiedergaben technisch in der Lage sein, sämtliche gespeicherten Daten - vor Überschreiben des Datenspeichers im Gerät - abzuspeichern, damit diese in Form von Druckdateien oder Exportfiles zur Verfügung gestellt werden können. Diese Verpflichtung gilt ungeachtet des Datenspeichervolumens. Eine Ausnahme ist gesetzlich nicht vorgesehen.

Im konkreten Fall wäre der Bf. sohin verpflichtet gewesen, die erfassten Daten (elektronisches Journal: eine im Speicher mitlaufende Protokolldatei, die in Echtzeit jeweils mit Rechnungserstellung fortlaufend und chronologisch die Geschäftsfälle bzw. Transaktionen dokumentiert) zeitgerecht zu exportieren und in elektronischer Form aufzubewahren bzw. so zu sichern, dass diese im Rahmen der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist unverändert zur Verfügung stehen. Aus Beweisgründen hätte er alternativ zumindest sämtliche gespeicherten Daten vor Löschung vollständig ausdrucken und nunmehr beibringen müssen.

Eine Dokumentation der einzelnen Geschäftsfälle mit belegmäßig kontrollierbarer Verknüpfung lag im Beschwerdefall jedenfalls nicht vor.

Die Schätzungsberechtigung setzt im Übrigen kein Verschulden der Partei zB am Fehlen von Aufzeichnungen voraus; es ist für die Schätzungsbefugnis ohne Belang, aus welchem Grund Aufzeichnungsmängel aufgetreten sind (Ritz, BAO⁵, § 184 Tz 6, und die dort zitierte VwGH-Rechtsprechung). Die vom Bf. ins Treffen geführten Argumente (mangelnde Information durch den Verkäufer, Wasserschäden) müssen daher bei Beurteilung der Schätzungsberechtigung außer Betracht bleiben.

- *“Gemäß § 127 BAO sind gewerbliche Unternehmer verpflichtet, für steuerliche Zwecke ein Wareneingangsbuch zu führen. Ein solches wurde nicht geführt. In den Jahren 2006 - 2010 wurde seitens des Bf. die Gaststättenpauschalierung angewendet. Auch bei dieser wäre zumindest ein Wareneingangsbuch in vereinfachter Form zu führen gewesen. Dies ist ebenfalls nicht erfolgt. Der Wareneinkauf wurde lediglich auf die Konten "Getränke 20%", "Lebensmittel 10%" und "Tabak" verbucht.“*

Gegenständlich war nach Ansicht des Finanzgerichtes zu Recht davon auszugehen, dass der Bf. als gewerblicher, Waren- bzw. Materialeinkäufe tätiger Einnahmen-Ausgaben-Rechner zur Führung eines Wareneingangsbuches verpflichtet war. Dem in diesem Zusammenhang erstatteten Vorbringen des Bf., wonach anstelle der Führung eines Wareneingangsbuches die Verbuchung der Wareneingänge auf den Wareneinkaufskonten und damit die vereinfachte Führung des Wareneingangsbuches entsprechend den Einkommensteuerrichtlinien erfolgt sei, ist zu entgegnen, dass einerseits Erleichterungen hinsichtlich der Führung des Wareneingangsbuches nur für bestimmte nicht buchführungspflichtige Inhaber von Betrieben des Gaststätten- und Beherbergungsgewerbes sowie des Lebensmittelhandels vorgesehen sind, welche auch eine Gewinnermittlung durch Pauschalierung in Anspruch nehmen können, und

andererseits selbst bei einer zulässigen vereinfachten Führung des Wareneingangsbuches zumindest die Belege sämtlicher Wareneingänge jeweils getrennt nach ihrer Bezeichnung (als Warengruppen kommen dabei insbesondere Küche, Heißgetränke, Speiseeis, Brot und Gebäck, Rauchwaren bzw. sonstige Wareneinkäufe in Betracht) in richtiger zeitlicher Reihenfolge mit einer fortlaufenden Nummer versehen werden, die Beträge jährlich für das abgelaufene Wirtschaftsjahr getrennt nach der Bezeichnung (branchenüblichen Sammelbezeichnung) des Wareneingangs zusammengerechnet werden und die zusammengerechneten Beträge in das Wareneingangsbuch eingetragen werden und die Berechnungsunterlagen zu den Summenbildungen (Rechenstreifen) aufbewahrt werden. Nachdem im konkreten Fall diese Voraussetzungen nicht erfüllt wurden, war jedenfalls von einer Verletzung der Verpflichtung des § 127 BAO auszugehen und war diese ua. für § 184 BAO bedeutsam (vgl. Ritz, BAO⁵, § 127 Tz 7).

- "Als Buchungsbeleg für die Tageslosungen wurden üblicherweise die ausgedruckten Finanzberichte verwendet. Die Summenbildung ist nicht nachvollziehbar und daher vor allem auch nicht überprüfbar."

In diesem Zusammenhang ist zu berücksichtigen, dass beim Einsatz einer Registrierkasse auch das Zustandekommen der Summe durch Aufbewahrung von Ursprungsbelegen, wie Kassenzettel, Kassenzettel, Kassenzettel und dergleichen, nachgewiesen werden muss. Zur Vereinfachung lässt die Finanzverwaltung zu, dass stattdessen der sog. Tagesabschluss- bzw. Tagesendsummenbon (auch Z-Bon oder Finanzbericht genannt) aufbewahrt wird. Die Aufzeichnung der summierten Tageslosung ist sohin grundsätzlich zulässig, doch wäre auch in diesem Fall die Aufbewahrung der zugrunde liegenden Grundaufzeichnungen unbedingt erforderlich gewesen. Eine Dokumentation der einzelnen Geschäftsfälle mit belegmäßig kontrollierbarer Verknüpfung liegt im Beschwerdefall nicht vor. Es war sohin nicht möglich, nachzuvollziehen, wie die letztlich aufgezeichneten Summenbildungen zusammengesetzt bzw. zustande gekommen sind. Um von einer ordnungsgemäßen Aufzeichnungsführung sprechen zu können, muss eben auch ein Belegwesen vorhanden sein, das einem sachverständigen Dritten ohne weitere Nachforschungen einen zuverlässigen Überblick über die Vollständigkeit und Richtigkeit der verbuchten Geschäftsfälle bietet.

Die Registrierkassen - so auch die vom Bf. eingesetzte - sind in der Regel so eingerichtet, dass bei der Erstellung dieses Z-Bons die Daten gelöscht werden, insbesondere weil auch keine Speicherkapazitäten vorhanden ist; deshalb kommt gerade der fortlaufenden Nummer (Speichernullstellungen), den Stornos, Retouren bzw. den Entnahmen wie auch dem Zahlungsweg (bar, Scheck, Kredit) im Finanzbericht besondere Bedeutung zu. Im konkreten Fall wurden die Finanzberichte (Z-Bons) nicht täglich (vor Geschäftsschluss) unter fortlaufender Nummer abgerufen und archiviert und kann daher gegenständlich nicht von einer täglichen, lückenlosen Z-Bon-Abrechnung ausgegangen werden. Die Gewähr der Vollständigkeit war damit nicht gegeben.

- "Mangels vorliegender Journaldaten wurden die einzelnen Tageslosungsgrundlagen überprüft. Bei einzelnen Tageslosungen anhand der Finanzberichtsdrucke wurde festgestellt, dass es offenbar zu Fehlbonierungen gekommen ist (Losungen mit ungeraden Cent, die aufgrund der Preisgestaltung nicht möglich waren). Ein Z-Bericht vom 21.11.2008 über 681,10 € (Bruttoeinnahmen) - um 17:14 Uhr erstellt wurde nicht als Erlös gebucht. Die Tageslosung für den 21.11.2008 wurde anhand des Z-1-Berichts vom 22.11.2008 - ausgedruckt um 01:59 Uhr - mit lediglich 393,50 € Gesamteinnahmen gebucht. Somit fehlt die Bruttoeinnahme in Höhe von 681,10 € im Erlös. Weiters wurden gelegentlich X-Berichte ausgedruckt, die Zähler dadurch nicht zurückgestellt, sodass bei späteren Z-Berichten die Summen der Vortage enthalten waren und händisch Adaptierungen erfolgten, um die Tageslosungen zu ermitteln. Dadurch liegen weitere Fehlerquellen vor, die zu unrichtigen Umsätzen führen konnten und die nicht überprüfbar sind. Tagesabrechnungen erfolgten meistens nach Mitternacht, sodass der Kassabeleg vom Datum her den Erlös des Vortages beinhaltet. Es wurden aber auch die Tageslosungen lt. Registrierkassenbelegen mit falschem Datum eingebucht. Daher stimmen die Tageslosungen nicht immer überein."

Wie von der Abgabenbehörde zu Recht eingewendet wird, hat der Bf. im Berufungs(Beschwerde)schriftsatz selbst eingeräumt, dass die Tageslosung zum fraglichen Tag nicht stimmt; wenn der Bf. in diesem Zusammenhang weiters vorbringt, dass der genannte Betrag im Verhältnis zum Jahresumsatz als geringfügig angesehen werden kann, so ist diesbezüglich zu erwidern, dass für den betreffenden Tag doch eine Abweichung von ca. 50% gegeben ist. Wie bereits oben dargelegt, muss der Finanzbericht (Z-Bon) täglich (vor Geschäftsschluss) unter fortlaufender Nummer abgerufen und archiviert werden. Eine X-Abfrage (Zwischenabfrage bzw. -bericht im Laufe des Tages ohne Nullstellung der Speicher) kann im Übrigen eine Z-Abfrage nicht ersetzen. Angesichts der von der Betriebsprüferin beschriebenen Vorgehensweise ist der Rückschluss der Abgabenbehörde, dass fehlende Einnahmen vorliegen könnten, durchaus plausibel.

- ""Hinsichtlich Eigenverbrauch, Personalverbrauch und Repräsentation (Gratisabgaben an Gäste) werden laut Aussage des Bf. Aufzeichnungen geführt. Die Monatsauflistungen wurden laut Aussage des Pflichtigen zum Monatsende über den "Chefschlüssel" in die Kassa boniert (Trainingsmodus - nicht als Umsatz erfasst). Nach der Sanierung wurden diese Aufzeichnungen jedoch weggeworfen. Damit wurden Grundaufzeichnungen vernichtet.""

Um von einer ordnungsgemäßen Aufzeichnungsführung sprechen zu können, muss - wie bereits oben ausgeführt - ein Belegwesen vorhanden sein, das einem sachverständigen Dritten ohne weitere Nachforschungen einen zuverlässigen Überblick über die Vollständigkeit und Richtigkeit der verbuchten Geschäftsfälle bietet. Die Aufbewahrung der zugrunde liegenden Grundaufzeichnungen wäre sohin unbedingt erforderlich gewesen.

- "Zu den Erlösen aus den Dart-Automaten wurden lediglich Eigenbelege über Einnahmen in den Belegen abgelegt. Eine regelmäßige Entleerung und Aufzeichnung der erzielten Einnahmen ist aus den Unterlagen nicht ersichtlich."

Die Aufzeichnungen sind für jeden Automaten gesondert (einzeln) zu führen. Hierbei sind die Anzahl der Dienstleistungen bzw. - soweit vorhanden - der Zählwerkstand und die vereinnahmten Erlöse aufzuzeichnen. Eine tägliche Entleerung der Automaten ist zwar nicht notwendig, jedoch hat eine entsprechende Aufzeichnung spätestens am nächstfolgenden Arbeitstag nach der Entleerung zu erfolgen (vgl. Pkt. 1.2.5. des eDurchführungserlasses vom 27. Dezember 2006, BMF-010102/0004-IV/2/2006, zur Barbewegungs-VO, BGBl. II Nr. 441/2006).

- "Über die Mittelherkunft für eine Bareinlage im April 2008 in Höhe von 7.000,00 € vermochte der Bf. keine Auskunft zu geben bzw. konnten keine Nachweise zur Herkunft der Geldmittel erbracht werden."

Gemäß § 119 Abs. 1 BAO hat die Partei die Verpflichtung, die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. zB VwGH 25.10.1994, 90/14/0181; VwGH 23.02.2010, 2008/15/0077) ist dann, wenn in einem mängelfreien Verfahren ein Vermögenszuwachs festgestellt wird, den der Abgabepflichtige nicht aufklären kann, die Annahme gerechtfertigt, dass der unaufgeklärte Vermögenszuwachs aus nicht einbekannten Einnahmen stammt; das Vorliegen eines unaufgeklärten Vermögenszuwachses löst diesfalls die Schätzungsbefugnis der Behörde nach § 184BAO aus, wobei eine solche Schätzung in einer dem ungeklärten Vermögenszuwachs entsprechenden Zurechnung zu den vom Abgabepflichtigen erklärten Einkünften zu bestehen hat.

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenvorgangs nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es hierbei, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt. Die Beweiswürdigung muss den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut entsprechen (vgl. VwGH 18.12.1990, 87/14/0155).

Von Seiten der Abgabenbehörde wird diesbezüglich ausgeführt, dass im Rahmen des Berufungs(Beschwerde)verfahrens vom Bf. erstmalig behauptet worden sei, dass die Geldmittel für die in Rede stehende Einlage aus einem Darlehen seiner Lebensgefährtin stammten; diese Darlehenshingabe von 7.000 € sei nunmehr auch von der Lebensgefährtin schriftlich bestätigt worden, wobei jedoch ein entsprechender

Zahlungsfluss nicht nachgewiesen worden sei. Im Rahmen der gegenständlichen Außenprüfung habe der Bf. auf Befragen der Prüferin noch keine Auskunft über die Mittelherkunft geben können. Es sei nicht nachvollziehbar, warum zum Zeitpunkt der Außenprüfung die Darlehenshingabe nicht erläutert worden sei, außer dass eine Zahlung durch die Lebensgefährtin offensichtlich nicht erfolgt sei. Das erstmalige Vorbringen des Bf. bezüglich des Darlehens in der Berufung (Beschwerde) sei daher als Schutzbehauptung und die von der Lebensgefährtin vorgelegte Bestätigung als Gefälligkeitsbestätigung zu werten.

Das Finanzgericht schließt sich diesen überzeugenden Überlegungen des Finanzamtes an. Es kann als nicht erwiesen angesehen werden, dass der Bf. tatsächlich von seiner Lebensgefährtin 7.000,00 € erhalten hat. Die Herkunft dieser Mittel wurde nicht hinreichend aufgeklärt und war daher von einer Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörde gemäß § 184 Abs. 2 BAO auszugehen.

Aufgrund der aufgezeigten Verstöße gegen die oben dargelegten Rechtsvorschriften, insbesondere aber wegen des Umstandes, dass der Nachweis der vollständigen Erfassung aller Geschäftsvorfälle nicht erbracht werden konnte, haben die vom Bf. geführten Aufzeichnungen bzw. das geführte Kassensystem die in § 163 BAO normierte Vermutung ordnungsmäßiger Führung nicht für sich; gesamt betrachtet war jedenfalls von einer grundlegenden und keineswegs nur geringfügigen Mangelhaftigkeit der gegenständlichen Aufzeichnungen bzw. des in Rede stehenden Kassensystems auszugehen, welche die Aussagekraft der Aufzeichnungen bzw. des Kassensystems des Bf. insgesamt in Frage stellte. Nach § 163 Abs. 2 BAO besteht auch ein begründeter Anlass, die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen, wenn die Bemessungsgrundlagen nicht ermittelbar oder berechenbar sind bzw. wenn eine Überprüfung der Vollständigkeit und Richtigkeit wegen Verletzung der Mitwirkungspflicht nicht möglich ist. Da sohin feststeht, dass der Bf. in den Streitjahren keine Aufzeichnungen bzw. kein Kassensystem im Sinne der obigen Rechtsvorschriften geführt hat, ist die Schätzungsberechtigung nach § 184 Abs. 3 BAO jedenfalls gegeben. Nur Bücher und Aufzeichnungen, die eine zuverlässige Ermittlung des tatsächlichen Umsatzes oder Gewinnes ermöglichen, wären geeignet, der Abgabenerhebung zu Grunde gelegt zu werden.

Abschließend sei noch erwähnt, dass dann, wenn Pflichten zu Kassenaufzeichnungen nicht befolgt werden, Anforderungen an Registrierkassen nicht beachtet und die Prüfungen der Finanzverwaltung zu Auffälligkeiten führen, dies zur Umkehr der Beweislast führt, dh. der Unternehmer muss dann nachweisen, dass sein Betriebsergebnis auch tatsächlich stimmt.

b) Höhe der Schätzung - Hinzurechnung der Sicherheitszuschläge:

Es ist Ziel der Schätzung, die Besteuerungsgrundlagen, soweit sie sich nicht an Hand von Unterlagen des Bf. und dessen Angaben zuverlässig ermitteln oder berechnen lassen, möglichst zutreffend festzustellen, und zwar so, dass das Ergebnis die

größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich hat, um so den tatsächlich erzielten wirtschaftlichen Ergebnissen und Verhältnissen möglichst nahe zu kommen.

Dem Wesen nach ist die Schätzung ein Beweisverfahren (freie Beweiswürdigung gemäß § 167 Abs. 2 BAO), bei dem der Sachverhalt unter Zuhilfenahme mittelbarer Beweise (indirekte Beweisführung) ermittelt wird. Die Befugnis (Verpflichtung) zur Schätzung beruht allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln oder zu berechnen.

Wer zur Schätzung begründeten Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss aber auch die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen. Eine Fehlertoleranz (im Ergebnis, nicht im Verfahren und Denkvorgang) muss der Schätzung immanent angenommen werden.

Es liegt geradezu im Wesen der Schätzung, dass die auf diese Weise zu ermittelnden Größen die tatsächlich erzielten Ergebnisse nur bis zu einem mehr oder weniger großen Genauigkeitsgrad erreichen können.

Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei.

Es ist jene Methode (allenfalls mehrere Methoden kombiniert) zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Gegebenheiten (der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage) möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint (vgl. Ritz, BAO⁵, § 184 Tzen 1 ff, und die dort zitierte Literatur und Judikatur).

Nachdem - wie oben ausgeführt - die Herkunft der Mittel, mit denen der Bf. den Eigenerlag im Jahr 2008 tätigte, im Berufungs(Beschwerde)verfahren nicht hinreichend aufgeklärt wurde und von einer Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörde dem Grunde nach auszugehen war, hat die Abgabenbehörde zu Recht im Rahmen der Schätzung den ungeklärten Vermögenszuwachs iHv 7.000,00 € (als Sicherheitszuschlag) den vom Abgabepflichtigen erklärten Einkünften bzw. Umsätzen des Jahres 2008 hinzugerechnet.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gehört auch die Anwendung eines Sicherheitszuschlages (Gefährdungs- oder Risikozuschlages) zu den Elementen einer Schätzung. Dabei ist davon auszugehen, dass bei mangelhaften Aufzeichnungen nicht nur nachgewiesenermaßen nicht aufgezeichnete, sondern auch weitere Einnahmen nicht aufgezeichnet worden sind (vgl. dazu etwa VwGH 24.3.2009, 2006/13/0150; VwGH 17.11.2010, 2007/13/0078). Die Methode dient somit der korrigierenden Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen, von denen anzunehmen ist, dass sie zu niedrig ausgewiesen wurden. In Fällen, in denen nähere Anhaltspunkte für eine gebotene Schätzung nicht zu gewinnen sind, kann die griffweise Zuschätzung von Sicherheitszuschlägen in Betracht kommen. Solche Sicherheitszuschläge können sich beispielsweise an den Gesamteinnahmen, an den Einnahmenverkürzungen oder auch an den Umsätzen orientieren (vgl. VwGH 20.10.2009, 2006/13/0164). Das Schätzungsergebnis wie auch die Höhe von Sicherheitszuschlägen ist dabei zu begründen (vgl. VwGH 24.2.2005, 2003/15/0019; VwGH 22.3.2010, 2007/15/0273). Entscheidend ist somit, ob aufgrund der im Einzelfall gegebenen Umstände eine Unsicherheit bezüglich der ermittelten Ergebnisse verbleibt (vgl. VwGH 27.7.1994, 91/13/0222). Fehlt hingegen

eine solche Unsicherheit, ist der Ansatz von Sicherheitszuschlägen auch mit dem Ziel der Schätzung, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen, unvereinbar (vgl. Stoll, BAO, Seite 1941).

Werden die Einnahmen von der Abgabenbehörde global - etwa kalkulatorisch - geschätzt, so darf kein zusätzlicher Sicherheitszuschlag verhängt werden (vgl. VwGH 26.2.2004, 2003/16/0366).

Eine Schätzung mit Hilfe eines Sicherheitszuschlages ist somit eine Methode, die der korrigierenden Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen, von denen anzunehmen ist, dass sie zu niedrig ausgewiesen wurden, dient. Die Nichtaufbewahrung bzw. Vernichtung von Grundaufzeichnungen lässt grundsätzlich auf höhere Leistungen bzw. Erträge schließen. In Fällen, in denen nähere Anhaltspunkte für eine gebotene Schätzung nicht zu gewinnen sind, kann die griffweise Zuschätzung von Sicherheitszuschlägen in Betracht kommen.

Nach Ansicht des Finanzgerichtes hat die Betriebsprüferin (vgl. Tz 3 des BP-Berichtes) nachvollziehbar dargelegt, weshalb im Beschwerdefall die vorzunehmende Schätzung durch einen Sicherheitszuschlag zu erfolgen hatte. Der Bf. hat diesen Überlegungen nichts Substantielles entgegengehalten. Im Übrigen hat der Bf. auch nicht aufgezeigt, inwiefern die Anwendung anderer Schätzungsmethoden überhaupt möglich gewesen wäre. Die Aufzeichnungen des Bf. bieten, wie bereits zur Schätzungsberechtigung ausgeführt, keine Gewähr für die Vollständigkeit der Einnahmenerfassung, sodass die Abgabenbehörde zu Recht einen Sicherheitszuschlag in Ansatz gebracht hat.

Die Höhe eines Sicherheits- oder Gefährdungszuschlages ist davon abhängig, in welchem Ausmaß die Mängel, Fehler bzw. vermutete Verringerung vorliegen. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stellt der Ansatz eines 10%igen Sicherheitszuschlages bei mehreren Buchführungsmängeln und dem Unterlassen jährlicher Inventuren keine ungerechtfertigte Überschätzung dar (vgl. VwGH 30.9.1998, 97/13/0033; siehe auch VwGH 28.11.2007, 2005/15/0034; VwGH 20.10.2009, 2006/13/0164).

Vor dem Hintergrund dieser VwGH-Rechtsprechung und angesichts der Fülle und der Schwere der oben aufgezeigten Mängel erachtet das Finanzgericht - gerade auch unter Berücksichtigung der Höhe des ungeklärten Vermögenszuwachs im Jahr 2008 (7.000,00 €) - den Ansatz eines Sicherheitszuschlages von fünf Prozent der erklärten Umsätze in den Beschwerde Jahren 2009 und 2010 für angemessen. Jedenfalls kann sich der Bf. angesichts der im konkreten Fall vorliegenden schwerwiegenden Aufzeichnungsmängel durch diesen Ansatz nicht als beschwert erachten. Von einer sachlich nicht gerechtfertigten "Überschätzung" kann im gegebenen Fall wohl nicht gesprochen werden.

Schließlich ist in diesem Zusammenhang nochmals darauf hinzuweisen, dass eine gewisse Ungenauigkeit jeder Schätzung immanent ist. Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss eben die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen.

Im Übrigen ist auch zu sagen, dass den entsprechenden Feststellungen des Finanzamtes in der Berufungs(Beschwerde)vorentscheidung - wie der Verwaltungsgerichtshof mehrfach betont hat - Vorhaltswirkung zukommt, sodass diese unbedenklich der gegenständlichen Entscheidung zugrunde gelegt werden können. Es wäre Aufgabe des Bf. gewesen, die Feststellungen des Finanzamtes in der Berufungs(Beschwerde)vorentscheidung unter Vorlage entsprechender Unterlagen zu entkräften.

2) Strafen (2010):

Über den Bf. wurden im Jahr 2010 Strafen wegen Verstoßes gegen das Lebensmittelgesetz (365,00 €) und wegen eines illegal beschäftigten Arbeiters (365,00 €) und ein VGKK-Beitragszuschlag wegen eines zu spät angemeldeten Arbeiters (400,00 €) verhängt.

Strittig ist, ob diese dem Bf. im Jahre 2010 auferlegten Geldstrafen sowie der gegenständliche Beitragszuschlag als Betriebsausgaben abzugsfähig sind.

Nach § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen nicht abgezogen werden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat diesbezüglich ausgeführt, dass es dem Sinn einer Strafbestimmung widersprechen würde, wenn man die gegen einen Betriebsinhaber verhängte gerichtliche Geldstrafe, nur weil zwischen ihr und der betrieblichen Tätigkeit eine Verbindung besteht, der betrieblichen Sphäre zurechnen und damit zum Abzug als Betriebsausgabe zulassen würde, sodass sie der Täter nur zum Teil persönlich tragen würde, während eine Ersatzfreiheitsstrafe, wie sich schon aus der Natur der Sache ergibt, ausschließlich den Bestraften treffen würde. Eine teilweise Überwälzung der Strafe auf den Abgabengläubiger würde dem Sinn einer Bestrafung widersprechen.

Nur wenn Strafen verschuldensunabhängig erfolgen oder lediglich ein geringes Verschulden voraussetzen und sich etwa auf die Nichteinhaltung bestimmter polizeilicher Ordnungsvorschriften gründen, wäre eine andere Sichtweise geboten (vgl. dazu VwGH 21.5.1980, 2848/79; VwGH 16.9.1992, 90/13/0063; VwGH 25.2.1997, 96/14/0022; siehe auch Jakom/Lenneis EStG, 2015, § 4 Rz 330 sowie § 16 Rz 56 jeweils unter "Strafen"; Doralt, EStG¹¹, § 4 Rzen 258 ff).

Geringes Verschulden liegt nur dann vor, wenn das Verhalten des Täters erheblich hinter dem in der betreffenden Strafdrohung typisierten üblichen Unrechts- und Schuldgehalt zurückbleibt (vgl. zB VwGH 12.9.1986, 86/18/0059; VwGH 8.10.1990, 90/19/0483; VwGH 18.9.1996, 94/03/0128; VwGH 10.12.2001, 2001/10/0049; OGH 23.4.1992, 15 Os 19/92). Vorausgesetzt wird somit, dass sowohl der Handlung- (also die innere Tatseite des Deliktes in Form von Vorsatz und Fahrlässigkeit) als auch der Gesinnungsunwert (als eigentlichem Schuldvorwurf, der die persönlichen Eigenschaften des Täters - zB

Zurechnungsfähigkeit - und näheren Umstände der Tatbegehung berücksichtigt) gering sind. Dabei ist auch auf die Person des Täters, seine Kenntnisse und Fähigkeiten, sein Alter, seine Vorbildung als auch auf die Kenntnis von abgabenrechtlichen Bestimmungen Rücksicht zu nehmen.

Generell können Umstände, die einem Schuld- bzw. Rechtfertigungsgrund nahe kommen, zu einer verminderten Schuld führen (vgl. dazu Winkler, in Tannert/Kotschnigg, FinStrG, 8. Lfg., § 25 Tzen 23 ff).

Der Bf. bringt in diesem Zusammenhang vor, dass eine Strafe wegen Verstoßes gegen das strenge Lebensmittelgesetz (Aufbewahrung von Lebensmitteln im Kühlschrank mit abgelaufenem Verbrauchsdatum) bezahlt worden sei und in diesem Zusammenhang geringes Verschulden vorliege, weil diese Lebensmittel an keine Gäste abgegeben worden seien und lediglich das Verbrauchsdatum übersehen worden sei. Nach § 74 Abs. 6 LMG ist eine diesbezügliche Verwaltungsübertretung, sofern die Tat nicht den Tatbestand einer in die Zuständigkeit der Gerichte fallenden strafbaren Handlung bildet oder nach anderen Verwaltungsvorschriften mit strengerer Strafe bedroht ist, grundsätzlich von der Bezirksverwaltungsbehörde mit einer Geldstrafe bis zu 7.300,00 € zu bestrafen. Die BH hat im konkreten Fall "lediglich" eine Geldstrafe iHv 365,00 € festgesetzt (siehe dazu auch die nachfolgenden Überlegungen zur Möglichkeit der Herabsetzung einer Geldstrafe).

Zum Vorbringen des Bf. hinsichtlich der Strafe bzw. dem Beitragszuschlag betreffend die illegale Beschäftigung eines Arbeiters, wonach diese überhaupt zu Unrecht festgesetzt worden seien, ist zu erwidern, dass die gegenständlichen Strafmaßnahmen aufgrund tatbildmäßigen Erfolges rechtskräftig verhängt wurden; nach den Erfahrungen des täglichen Lebens ist allgemein bekannt, dass Arbeitnehmer anzumelden sind. Allerdings war diesbezüglich zu berücksichtigen, dass die BH X wegen erstmaligem ordnungswidrigen Handelns nach § 111 Abs. 1 iVm § 33 Abs. 2 ASVG die Geldstrafe bis auf 365 € herabgesetzt hat (die Ordnungswidrigkeit wäre grundsätzlich von der Bezirksverwaltungsbehörde als Verwaltungsübertretung zu bestrafen, und zwar mit Geldstrafe von 730,00 € bis zu 2.180,00 €, im Wiederholungsfall von 2.180,00 € bis zu 5.000,00 €, bei Uneinbringlichkeit der Geldstrafe mit Freiheitsstrafe bis zu zwei Wochen, sofern die Tat weder den Tatbestand einer in die Zuständigkeit der Gerichte fallenden strafbaren Handlung bildet noch nach anderen Verwaltungsstrafbestimmungen mit strengerer Strafe bedroht ist), weil das Verschulden des Bf. geringfügig war und die Folgen unbedeutend waren (§ 111 Abs. 2 ASVG; vgl. dazu auch entsprechende Strafverfügung vom 20.7.2010). Auch hinsichtlich des Beitragszuschlages [der Beitragszuschlag setzt sich grundsätzlich nach einer unmittelbaren Betretung aus den Kosten für die gesonderte Bearbeitung (500,00 € je nicht vor Arbeitsantritt angemeldeter Person) und für den Prüfeinsatz (800,00 €) zusammen] wurde von der VGKK aufgrund erstmalig verspäteter Anmeldung mit unbedeutenden Folgen der Teilbetrag für die gesonderte Bearbeitung nicht angesetzt und der Teilbetrag für den Prüfeinsatz auf 400,00 € herabgesetzt (vgl. § 113 Abs. 2 ASVG).

Für ein hinter dem üblichen Unrechts- und Schuldgehalt erheblich zurückbleibendes Verhalten des Bf. sprach nach Ansicht des Finanzgerichtes die Strafbemessung durch die Bezirkshauptmannschaft bzw. durch die VGKK und wurde ein solches in der Beschwerde glaubhaft geltend gemacht. Angesichts des geringen Verschuldens des Bf. kann eine Veränderung bzw. Verminderung der Pönalwirkung der Strafen bzw. des Beitragszuschlages in Kauf genommen werden und war daher dem diesbezüglichen Beschwerdebegehren Folge zu geben, zumal auch unbestritten von einem Zusammenhang der in Rede stehenden Zuwiderhandlungen mit dem Betrieb auszugehen war.

3) Zulässigkeit der Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes uneinheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lag keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen (oben zitierten) VwGH-Rechtsprechung beantwortet wurden und solche, welche im Gesetz eindeutig gelöst sind. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 31. Mai 2017